



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 11 marzo 2011

OGGETTO: Attività di controllo in relazione al divieto di compensazione, in presenza di ruoli scaduti, di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010

1. Premessa

L'art. 31, comma 1, del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010, ha introdotto, a decorrere dall'1 gennaio 2011, un divieto di compensazione, ai sensi dell'art. 17, comma 1 del d.lgs. n. 241 del 1997, dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

A fronte del descritto divieto di compensazione, lo stesso articolo 31 ha introdotto la possibilità, sempre a partire dall'1 gennaio 2011, del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, demandando di stabilire le relative modalità ad un successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che è stato emanato il 10 febbraio 2011 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011.

La disposizione prevede che l'osservanza del divieto di compensazione in argomento venga vigilata nell'ambito delle ordinarie attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, anche mediante la

predisposizione di specifici piani operativi, sui quali verranno fornite in seguito specifiche istruzioni.

Nello svolgimento delle ordinarie attività istruttorie, ove queste interessino anche gli adempimenti posti in essere successivamente all'entrata in vigore del divieto di compensazione di cui si tratta, gli uffici dell'Agenzia effettueranno comunque i riscontri che saranno ritenuti opportuni al fine di assicurare l'attuazione della norma citata. A questo scopo si forniscono le seguenti precisazioni, in parte già anticipate con la Circolare n. 4 di questa Agenzia emanata in data 15 febbraio 2011.

2. Debiti e crediti interessati dalla disposizione

Secondo il comma 1 del citato articolo 31, il divieto di compensazione riguarda esclusivamente i crediti relativi ad imposte erariali qualora si sia in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori.

Con la citata Circolare n. 4 del 2011 sono state fornite le prime indicazioni in merito ai tributi cui far riferimento, richiamando a titolo esemplificativo le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura.

Tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano anche l'IRAP e le addizionali ai tributi diretti, così come specificato nella relazione illustrativa al Decreto Ministeriale del 10 febbraio 2011, dove viene fatto, appunto, espresso riferimento alle stesse tra le imposte compensabili.

Rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte complessivamente sopra indicate quali compensabili, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta.

Ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24. Infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al decreto legge n. 78 del 2010, la norma è tesa ad azzerare

lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso.

Anche i debiti iscritti a ruolo relativi ad imposte erariali, quale ad esempio quella di registro, per le quali non è all'attualità possibile avvalersi del meccanismo di cui all'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, rilevano ai fini della preclusione in esame e possono essere compensati, ai sensi dell'articolo 31, comma 1, quinto periodo, al fine di rimuoverla.

Per quanto riguarda gli importi accessori a cui fa riferimento la norma, si precisa che per tali devono intendersi, oltre che sanzioni e interessi, gli aggi, gli interessi di mora e le altre spese collegate al ruolo, quali quelle di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione e, in generale, tutte le spese rimborsabili all'agente della riscossione. La norma è finalizzata, infatti, alla copertura integrale dei ruoli scaduti, senza operare differenze tra le voci che lo compongono.

3. Ruoli che impediscono la compensazione

La preclusione alla compensazione disposta dall'articolo 31, comma 1, vale non soltanto per le cartelle di pagamento notificate successivamente all'1 gennaio 2011 per le quali sia scaduto il termine di pagamento, ma anche per le cartelle notificate in precedenza e, quindi, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto, anche se anteriormente al primo gennaio 2011, indipendentemente dalla data di notifica.

La norma non fa distinzioni riguardo ai ruoli ordinari o straordinari e alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o a titolo provvisorio. Qualificante ai fini della preclusione è solamente l'avvenuta scadenza del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo.

D'altro canto, come si vedrà meglio più avanti, è prevista una forma di salvaguardia nel caso di contestazione avverso l'iscrizione a ruolo, attraverso la non applicabilità della sanzione fino alla definizione della controversia stessa.

Pertanto l'eventuale compensazione eseguita in violazione del divieto non è immediatamente sanzionabile nel caso di pendenza di ricorso, ma lo sarà solo eventualmente a seguito della definizione della controversia.

La preclusione non opera nel caso di debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento, quindi la compensazione è ancora possibile entro 60 giorni dalla notifica della cartella.

La preclusione non opera neanche in presenza di ruoli per i quali sia in atto concessa una sospensione.

In presenza di debiti per i quali è stata concessa la rateazione, ed in caso di mancato pagamento di una rata alla scadenza prevista, sono opportune le seguenti precisazioni. Se il mancato pagamento alla scadenza riguarda una sola rata, il piano di rateazione è ancora in essere, secondo quanto previsto dall'art. 19 del d.P.R. n. 602 del 1973, e, quindi, esclusivamente la rata scaduta andrà computata, al fine del raggiungimento del limite di 1.500 euro, tra l'ammontare complessivo dei debiti iscritti a ruolo il cui termine di pagamento è scaduto. Nel caso di mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate, il debitore decade automaticamente dal beneficio della dilazione e l'intero importo iscritto a ruolo è immediatamente riscuotibile, sempre secondo il citato articolo 19, e, quindi, la preclusione riguarda l'importo complessivo del debito residuo non pagato.

Un'ulteriore precisazione riguarda il caso di procedure concorsuali. In tale circostanza, la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale, non si ritiene sia causa ostativa alla compensazione tra i crediti e i debiti erariali formatisi, invece, nel corso della procedura stessa.

Con la risoluzione n. 279 del 2002 si è infatti già avuto modo di precisare come non possa operare la compensazione fra crediti o debiti verso il fallito e, rispettivamente, debiti o crediti verso la massa fallimentare.

Le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito e massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento, con conseguente illegittimità della eventuale

compensazione, fatta eccezione per l'ipotesi in cui gli importi in questione derivino per effetto del trascinamento, nella procedura concorsuale, dall'attività del fallito precedente all'apertura della procedura stessa.

L'art. 31, comma 1, del decreto legge n. 78 del 2010, precisa inoltre che la compensazione è vietata solo se l'importo relativo ai debiti, per imposte erariali ed accessori, iscritti a ruolo, scaduti e non pagati, è di ammontare superiore a 1.500 euro.

Al riguardo, la relazione illustrativa al decreto legge n. 78 del 2010 ha avuto modo di evidenziare che la norma in esame è stata introdotta al fine di contrastare le compensazioni immediate (e dunque il mancato versamento delle imposte dovute) da parte di chi, pur disponendo di un credito erariale, è al contempo debitore di somme iscritte a ruolo, anche di considerevole ammontare e risalenti nel tempo, costringendo gli organi della riscossione a defatiganti attività esecutive, spesso vanificate da deliberate spoliazioni preventive del patrimonio del debitore. La volontà del legislatore sembra quindi quella di incidere sulle situazioni suindicate, impedendo al contribuente di operare la compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali qualora allo stesso siano state notificate cartelle di pagamento per imposte della stessa natura e sia scaduto il termine di pagamento (senza l'intervento di una sospensione).

Tanto premesso, il limite di 1.500 euro previsto dal comma 1 dell'articolo 31 deve intendersi come un limite assoluto e, quindi, nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto.

La disposizione configura, quindi, un obbligo di preventiva estinzione del debito iscritto a ruolo e scaduto.

4. Valore e determinazione dell'importo limite di 1.500 euro

Per la determinazione della soglia di 1.500 euro riferita ai debiti erariali scaduti, per cui scatta il divieto assoluto di compensazione fino all'estinzione dell'intero debito, è necessario fare riferimento agli importi scaduti in essere al

momento del versamento (comprensivi, come già specificato in precedenza, non solo delle imposte, ma anche di tutti gli accessori).

Quindi, nel caso di più cartelle, per importi e per scadenze diverse, occorrerà verificare il complessivo debito scaduto ancora in essere al momento dell'effettuazione del versamento e conseguentemente, in caso di pagamento parziale avvenuto in data anteriore a quella in cui si intende procedere alla compensazione, occorrerà fare riferimento all'ammontare del debito residuo nel giorno di presentazione della delega modello F24.

La preclusione alla compensazione ha rilievo con riferimento ai singoli versamenti in compensazione. Pertanto, la permanenza di un debito superiore ai 1.500 euro in occasione di un successivo versamento varrà comunque ai fini della preclusione stessa.

L'esistenza di debiti iscritti a ruolo che precludono la compensazione può essere verificata dai contribuenti interessati non solo riscontrando le cartelle ad essi notificate, ma anche accedendo dal sito di Equitalia S.p.A al proprio *Estratto conto Equitalia*, cioè all'elenco delle cartelle e degli avvisi di pagamento relativi al proprio codice fiscale/partita IVA dall'anno 2000, e comunque recandosi presso gli sportelli degli agenti della riscossione.

5. *Pagamento dei debiti scaduti*

La preclusione prevista dalla norma in esame è superabile attraverso il pagamento diretto all'agente della riscossione dell'intero debito scaduto.

Il comma 1, quinto periodo dell'articolo 31 in commento prevede, inoltre, la possibilità di pagare il debito mediante una speciale forma di compensazione. Le modalità per il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle imposte della stessa natura sono state stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 febbraio 2011, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 febbraio 2011.

Tale forma di pagamento riguarda anche tutti gli oneri accessori collegati alle imposte e facenti parte delle voci che compongono il ruolo stesso, nonché le

imposte erariali la cui riscossione sarà affidata all'agente della riscossione secondo le disposizioni di cui all'art. 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

Con risoluzione n. 18 del 21 febbraio 2011 è stato istituito l'apposito codice tributo RUOL per i pagamenti da effettuare, tramite modello F24, con riferimento all'ambito di competenza dell'agente della riscossione presso il quale il debito risulta in carico. Si precisa che eventuali errori nell'indicazione del codice tributo RUOL nei modelli F24 non possono essere corretti dagli uffici, in quanto errori che incidono sostanzialmente sull'azione dell'Agenzia.

Il richiamato decreto del 10 febbraio 2011 precisa che, nel caso in cui il pagamento mediante compensazione riguardi solo una parte delle somme dovute, il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'agente della riscossione le posizioni debitorie da estinguere, con le modalità definite dall'agente della riscossione stesso. In assenza di tale comunicazione, l'imputazione dei pagamenti è effettuata dall'agente della riscossione ai sensi dell'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

La comunicazione preventiva delle posizioni debitorie da estinguere è da ritenersi tuttavia non necessaria qualora, contestualmente, il contribuente versi la totalità delle somme dovute, ancorché utilizzi la compensazione per pagare una parte solamente del debito scaduto, purché col medesimo F24 paghi le rimanenti somme con altro mezzo, ad esempio versando denaro contante.

Ove il pagamento eseguito risulti superiore alle somme dovute, il rimborso dell'eccedenza versata è effettuato dall'agente della riscossione, previa presentazione di apposita istanza da parte del contribuente. Per essere autorizzato all'erogazione del rimborso, l'agente della riscossione è tenuto a verificare preventivamente presso l'ente creditore l'effettiva sussistenza del credito utilizzato in compensazione.

Come previsto dall'art. 6 del decreto ministeriale del 10 febbraio 2011, restano ferme le disposizioni emanate in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in compensazione dei crediti IVA di cui all'art. 10 del decreto legge n. 78 del 2009, nonché di obbligo, per i titolari di partita IVA, di presentare il modello F24 esclusivamente con modalità telematiche.

Si precisa, quindi, che anche le compensazioni finalizzate all'estinzione del debito scaduto sono sottoposte ai controlli preventivi sull'utilizzo del credito IVA di cui al decreto legge n. 78 del 2009, qualora emerga un credito d'imposta compensabile superiore a 10.000 o a 15.000 euro; il visto di conformità ottenuto non priva di efficacia l'operatività del divieto di cui all'articolo 31, comma 1 nel caso ricorrano tutti i presupposti richiesti.

Con la compensazione ai fini dell'estinzione dei ruoli preclusivi in esame, il legislatore ha introdotto una speciale modalità di estinzione delle cartelle di pagamento relative a tributi erariali, regolata attraverso il decreto ministeriale 10 febbraio 2011 che, all'articolo 1, comma 1, non sembra prevedere alcuna preclusione all'utilizzo di tale modalità di pagamento anche con riferimento alle cartelle per le quali non sia ancora scaduto il termine di pagamento. Di conseguenza si ritiene che sia possibile ricorrere al citato meccanismo di compensazione anche per estinguere le cartelle di pagamento nei sessanta giorni dalla notifica (pagamento tempestivo).

6. Esclusione dalla preclusione della cosiddetta compensazione "verticale"

L'articolo 31, comma 1, nel disporre il descritto divieto di compensazione, richiama l'istituto della compensazione disciplinato dall'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997.

Pertanto, il divieto in esame riguarda esclusivamente l'ipotesi sopra descritta di cosiddetta compensazione "orizzontale o "esterna" che interviene tra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24, mentre resta esclusa dal divieto la cosiddetta compensazione "verticale" o "interna" che interviene nell'ambito dello stesso tributo (ad esempio quella "IVA con IVA" o "acconti IRES con saldi IRES a credito"), e ciò anche nel caso, si ritiene, venga esposta nel modello F24.

La compensazione all'interno dello stesso tributo è, infatti, disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento.

7. Sanzione per indebita compensazione

L'articolo 31, comma 1, ha previsto l'applicazione di una sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Pertanto, la sanzione è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato.

Ad esempio, in presenza di un debito di 25.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50 per cento del debito. Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro.

Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro.

L'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 31 è effettuata con riferimento a ciascuna indebita compensazione operata in presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti e non pagati superiori al limite di 1.500 euro.

La predetta sanzione non può essere applicata fino al momento in cui relativamente all'iscrizione a ruolo vi sia una controversia pendente; in tali ipotesi, i termini di cui all'articolo 20 del d.lgs. n. 472 del 1997 decorrono dal giorno successivo alla data di definizione della contestazione.

Tale disposizione ha il duplice scopo di salvaguardare l'interesse dell'Erario in termini di valenza del debito, rinviando semplicemente l'applicazione della sanzione ad un momento successivo nel caso di soccombenza del contribuente in sede contenziosa; da altro punto di vista, vengono evitati al contribuente effetti sanzionatori nel caso in cui la controversia si risolva a favore dello stesso.

Per contestazione pendente si deve intendere qualsiasi controversia riguardante l'iscrizione a ruolo nel suo complesso e, quindi, sia l'impugnazione

della cartella di pagamento che degli atti presupposti che tale iscrizione a ruolo hanno prodotto (avvisi di accertamento, atti di contestazione, ecc.).

Si rammenta inoltre che solo con l'adozione del decreto ministeriale pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 febbraio 2011 è stata garantita la piena operatività della disposizione dell'art. 31, comma 1, pertanto fino a tale data il contribuente titolare di crediti erariali, al quale non era consentito effettuare alcuna compensazione prima di assolvere l'intero debito iscritto a ruolo e scaduto, si trovava in una condizione obiettiva di impossibilità di esercitare pienamente il diritto di pagare questo debito anche mediante compensazione.

Tenuto conto che tale condizione configura una circostanza che incide sui presupposti per l'applicazione della sanzione predetta, come anticipato nel Comunicato stampa di quest'Agenzia in data 14 gennaio 2011, si ritiene che non siano sanzionabili eventuali compensazioni effettuate in presenza di ruoli scaduti superiori a 1.500 euro nel periodo anteriore alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del citato decreto ministeriale, a condizione che l'utilizzo dei crediti in compensazione non abbia intaccato quelli destinati al pagamento dei predetti ruoli.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA